

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Nehmotný majetek v kontextu českých a nadnárodních účetních standardů

Intangible Asset in the Context of Czech and Supranational Accounting Standards

Student: Bc. Tomáš Blokeš

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně. Přílohy byly převzaty.

V Ostravě dne .....

.....

Bc. Tomáš Blokeš

# Obsah

<b>1. Úvod</b>	<b>7</b>
<b>2. Význam nehmotného majetku</b>	<b>8</b>
2.1. Vývoj právní úpravy u nás	8
2.2. Dlouhodobý nehmotný majetek dle české úpravy	9
2.2.1. Vymezení goodwillu a jeho podstata	10
2.2.1.1. Podstata goodwillu	10
2.2.1.2. Goodwill dle české úpravy	11
2.2.2. Historie vykazování goodwillu u nás	12
2.2.3. Oceňování nehmotného majetku	14
2.2.4. Odpisování nehmotného majetku	16
2.2.4.1. Účetní versus daňový odpis	17
2.3. IFRS (International Financial Reporting Standards)	18
2.4. Nehmotný majetek dle IFRS	19
2.4.1. Základní pojmy	19
2.4.1.1. Goodwill z pohledu IFRS	20
2.4.2. Vykazování goodwillu z pohledu IFRS 3	20
2.4.3. Amortizace	22
2.5. U.S.GAAP (U.S. Generally Accepted Accounting Principles)	23
2.5.1. Aktiva (Assets)	24
2.5.1.1. Odpisování	25
2.5.2. Vykazování goodwillu	25
<b>3. Komparace odlišností a relevantní způsoby transformace</b>	<b>28</b>
3.1. Nejzásadnější odlišnosti jednotlivých systémů	28
3.2. Příkladová část	30
3.2.1. Testování na zhoršení hodnoty a odpisování	30
3.2.1.1. Test na zhoršení GW pomocí implicitní fair value goodwillu (U.S.GAAP)	30
3.2.1.2. Přebytek dle APB 16 (U.S. GAAP)	32
3.2.1.3. Záporný goodwill podle IAS 22 (IFRS)	33
3.2.1.4. Vykázání GW podle pozměňovacího návrhu IFRS 3 a Návrhu FAS	35
3.2.1.5. Vykázání goodwillu a jeho odpisování v rámci ČÚS	37
3.2.2. Problémy spojené s vykazováním goodwillu	38
3.2.2.1. Problematika odložené daně	38
3.2.2.2. Problematika vykazování goodwillu při převodu měn	39
3.2.3. Rozdíly v účetních závěrkách a jejich transformace	41
3.2.3.1. Transformace účetní závěrky sestavované podle české úpravy na účetní závěrku sestavenou dle IFRS	42
3.2.3.2. Účetní závěrka podle U.S. GAAP	46
<b>4. Zhodnocení</b>	<b>48</b>
4.1. Výhody a nevýhody jednotlivých systému	49
4.1.1. Výhody IFRS proti české účetní legislativě	49
4.1.2. Nevýhody IFRS proti české účetní legislativě	50
4.1.3. Výhody a nevýhody U.S.GAAP proti IFRS	51
4.1.4. Výhody a nevýhody ČÚS	52
4.2. Vlastní názor na uplatnění jednotlivých systému v budoucnosti	52
4.3. Co bych změnil?	54
<b>5. Závěr</b>	<b>55</b>
<b>Seznam použité literatury</b>	<b>56</b>
<b>Seznam zkratk</b>	<b>59</b>
<b>Seznam použitých tabulek</b>	<b>60</b>

<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce .....</b>	<b>61</b>
<b>Seznam příloh .....</b>	<b>62</b>

# 1. Úvod

Cílem mé práce je porovnání nehmotného majetku v rámci českých a nadnárodních účetních standardů. Nehmotný majetek je široká oblast a v rámci této diplomové práce jistě nejde vystihnout podstatu všech položek, a proto se zaměřím především na goodwill. Goodwill jsem si vybral, protože se mi jeví jaké dobré téma, na kterém je možno ukázat rozdílné metodické přístupy a zároveň je to významná položka při fúzování firem. Postupně se budu zabývat vykazováním goodwillu v Českých účetních standardech, Mezinárodních standardech finančního výkaznictví (IFRS) a Všeobecně uznávaných mezinárodních standardech (U.S. GAAP). Následně možnostmi jak goodwill ocenit, odepsat, respektive testovat na snížení hodnoty v systémech IFRS a U.S. GAAP a s tím spojenými dopady na účetní závěrku.

Jelikož účetní závěrka není v těchto systémech totožná. U.S. GAAP například klade důraz na jiné položky než účetní závěrka sestavovaná v rámci pravidel platných pro Českou republiku, tak bych také chtěl ukázat v čem spočívají zásadní rozdíly jednotlivých systémů a jak účetní závěrku sestavenou podle českých pravidel převést (transformovat) na účetní závěrku dle IFRS, respektive U.S. GAAP.

Na základě těchto poznatků vyjádřím svůj názor na výhody a nevýhody jednotlivých systémů a můj subjektivní postoj k nim, co se týká uplatnění těchto systémů v budoucnosti.

## 2. Význam nehmotného majetku

### 2.1. Vývoj právní úpravy u nás

Základní a nejvyšším pramen úpravy účetnictví v České republice je **Zákon o účetnictví (ZoÚ)**, který byl vydán roku **1991** ve sborníku zákonů jako **563.** v pořadí. Od roku 1991 prodělal samozřejmě ZoÚ řadu úprav. Poslední změny jsou platné od 1. ledna 2010.

Čili je samozřejmě platný ve znění pozdějších předpisů. Právní úpravu dokresluje ještě nadále **směrná účtová osnova** vydána Ministerstvem financí České republiky, **České účetní standardy**, některé pasáže Obchodního zákoníku a další zákony.

Účel, za kterým České účetní standardy vznikly je definován v Zákoně o účetnictví 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, takto:

*Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává České účetní standardy (dále jen „standardy“). Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle standardů vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od standardů a její důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Pravidla pro tvorbu a vydávání standardů může ministerstvo stanovit prováděcím právním předpisem. Vydání standardů oznamuje ministerstvo ve Finančním zpravodaji. Ministerstvo vede registr vydaných standardů.<sup>1</sup>*

**Bylo vytvořeno více standardů v závislosti na vyhlášce, dle které účetní jednotka účtuje:**

- České účetní standardy pro podnikatele (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.),
- České účetní standardy pro finanční instituce (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb.),
- České účetní standardy pro pojišťovny (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 502/2002 Sb.),
- České účetní standardy pro zdravotní pojišťovny (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 503/2002 Sb.),

---

<sup>1</sup> Tato formulace je součástí novelizace, která vstoupila v platnost 1.1.2010

- České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.),
- České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OSS (standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb.).

Proto bych chtěl zdůraznit, že pokud v některých dalších částech práce zmiňuji České účetní standardy, tak tím míním České účetní standardy pro podnikatele, abych byl úplně přesný tak jsou to **České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů** a byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji č. 11-12/1/2003, poř. č. 48, s. 294.

Problematicke nehmotného majetku je věnován ČÚS 013 - **Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek**, seznam dalších standardů uvádím v příloze č.1.

## **2.2. Dlouhodobý nehmotný majetek dle české úpravy**

Pro účely zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, se za dlouhodobý nehmotný majetek (položka B.I.) považují zejména<sup>2</sup> zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu, a při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Dále obsahuje povolenky na emise a preferenční limity. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení po splnění podmínek, které definuje zákon o daních z příjmů a:

- a) k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,
- b) drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky majetku vyjmenované v odstavci 1, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje v položce "B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek", ale v nákladech.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> § 6, odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví

<sup>3</sup> § 6, odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví

### 2.2.1. Vymezení goodwillu a jeho podstata

Problematika nehmotného majetku je velice rozsáhlá, a proto se zaměřím především na goodwill. Do nehmotného majetku spadají i další položky, ale těmito to se nebudu ve své diplomové práci zabývat. Uvedu pouze taxativní výčet položek, které řadíme také do nehmotného majetku. Jsou jimi povolenky na emise, preferenční limity, zřizovací výdaje, ocenitelná práva, technické zhodnocení a nehmotné výsledky vývoje, výzkumu a software.

#### 2.2.1.1. Podstata goodwillu

Otázky jak správně chápat a vymezovat podstatu goodwillu se objevovaly již v 19. století. Řada učených lidí zveřejňovala své teze na toto téma. Mezi prvními například W. Harrise v roce 1884, na kterého navázali další.

Nutno říct, že při formování podstaty goodwillu se utvořily dvě větve (právní a ekonomická). Jak se jednotlivé názory lišily či si sobě byly blízké přiblížím na citátech:

*„Goodwill je výhoda spojená se zřízením podniku s dobrou pověstí. Dobře zavedený podnik vede k očekáváním zisků pro kohokoli, kdo do něj vstoupí, a je hodnotou, kterou se dá platit<sup>4</sup>.“*

*„Goodwill je prospěch a výhoda a výhoda z dobrého jména, pověsti a styků podniku. Je to přitažlivá síla, která vede k prestiži. To je ta jediná věc, kterou se odlišuje starý zavedený podnik od nového podniku, který právě začíná<sup>5</sup>.“*

Právní pohled na goodwill obsahoval tedy zejména tyto znaky<sup>6</sup>:

- Goodwill spjatý s místem podnikání,
- Osobní goodwill (předpoklady přispět k dobré pověsti obchodníka),
- Goodwill dobrého jména (spjatý s právem jeho užívání),
- Goodwill z monopolu (spjatý s užitím obchodních známek, licencí atd.).

*„Goodwill je rozdíl ve schopnosti jedné firmy vytvářet zisk ve srovnání s jinou nebo nějakou průměrnou firmou,“* uvedl ve svém příspěvku H.P. Hughes.

---

<sup>4</sup> Boe v. Comm. USTC 307 F2d 339 (CA-9) (USA) In: Bithell, R.A.: A Counting House Dictionary, George Routledge and Sons, London 1882).

<sup>5</sup> IRV v. Muller and Co's Margarine Ltd. AC 217 (UK) (1901)

<sup>6</sup> Zelenka V., 2006: s. 17



*„Goodwill vyjadřuje hodnotu schopnosti tvořit nadzisky (excess earnings). Je evidentní, že byl-li by goodwill plně uznán za aktivum ve výkazech všech podniků daného odvětví, všechny neobvyklé míry výnosnosti by tak byly vymýceny<sup>7</sup>.“*

*„Goodwill představuje současnou hodnotu nebo kapitalizovanou hodnotu odhadovaných budoucích zisků zavedeného podniku navíc nad úrovní normálních výsledků, o nichž by se dalo rozumně předpokládat, že budou realizované podobným podnikem nově zřízeným<sup>8</sup>.“*

*„Goodwill je specifickým druhem aktiva, které oceňujeme nepřímou. Ocenění goodwillu se tedy odvíjí od ocenění vyššího celku aktiv, při použití standardních oceňovacích metod<sup>9</sup>.“*

Přestože se názory odborníků na podstatu goodwillu lišily v řadě znaků je možno vymezit několik základních typových přístupů, které předkládá Hendriksenova učebnice teorie účetnictví:

- a) goodwill jako ocenění příznivého nehmotného postojů k firmě,
- b) goodwill jako současná hodnota nadstandardních výdělků,
- c) goodwill jako vrcholný oceňovací dopočet.

#### **2.2.1.2. Goodwill dle české úpravy**

Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill se odpisuje rovnoměrně šedesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně pět let od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Paton: Accounting Tudory, Roland Press, New York 1922

<sup>8</sup> Yang, J. M.: Goodwill and Other Intangible Assets. Ronald Press. New York 1927

<sup>9</sup> Šimek: Oceňování goodwillu 1997

<sup>10</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví

### **2.2.2.Historie vykazování goodwillu u nás**

Vykazování goodwillu prošlo v rámci České republiky, potažmo českých zemí značným vývojem. V zásadě jde vývoj rozčlenit do čtyř etap:

- a) do roku 1944
- b) 1944 - 1989
- c) 1989 - 1992
- d) 1993 –

Vývoj vykazování závisel na velkém počtu nejrozličnějších faktorů, z nichž za nejvýznamnější lze považovat především hospodářský vývoj země, právní aspekty, vývoj obchodních společností a charakter kapitálového vlastnictví nebo vztahy mezi společnostmi. Při zpracování této podkapitoly vycházím především z poznatků uvedených v knize **Goodwill: principy vykazování v podniku** od pana **Zelenky**.

#### **a) vykazování od začátku století do roku 1944**

V tomto období se vychází ze zvyklostí, protože obchodní a účetní legislativa neupravovala podrobná pravidla pro účetní výkaznictví. S termínem goodwill se poprvé můžeme v české literatuře setkat v roce 1902. V tomto roce byl publikován v časopise **Účetní listy** článek profesora JUDr. Josefa Pazourka (nejvýznamnější postava české účetní historie prvních desetiletí 20. století) „*Po stopách rozvah. I. Nehmotné statky v aktivech*“. Článek komplexně řeší problematiku vykazování nehmotných aktiv a řada principů, zde uvedených, se používá i v současném vykazování nehmotných aktiv.

Pazourek používá v tomto článku pojem goodwill v souvislosti s nehmotnými aktivy, která nejsou chráněnými právy. Dle něj podnikem vytvořený goodwill nemůžeme zahrnout mezi účetní aktiva rozvahy; nakoupený goodwill lze vykázat v rozvaze při nákupu podniku.

V dalších letech nebyla problematika nehmotných aktiv a goodwillu věnována pozornost. V roce 1945 sice byla aplikovaná účtová osnova, která uváděla nehmotná aktiva, avšak goodwill ještě nebyl výslovně zmíněn. Historii vykazování goodwillu lze v tomto období dokumentovat pouze u akvizic založených na nákupu čistých aktiv a u akvizic spojených s fúzí<sup>11</sup>.

Pro toto období je typické, že neexistuje žádná norma nebo standard, která by upravovala tuto problematiku, a tak se v praxi necháváme inspirovat zahraničím. Jelikož se

---

<sup>11</sup> Touto problematikou se zabývali pánové Pazourek a Fuksa

v této době nesestavuje konsolidovaná účetní závěrka, tak neexistuje ani akviziční rozdíl v podobě konsolidačního rozdílu.

#### **b) vykazování v letech 1945-1989**

V tomto období vstoupila v platnost říšská účtová smlouva, směrnice k ní. Poprvé v historii českého účetnictví byla stanovena povinnost používat standardizovanou účtovou osnovu (tato povinnost platí u nás doposud). Avšak tato účtová osnova obsahovala pouze obecná ustanovení o nehmotných aktivech a položka goodwill se v ní neobjevovala. Přesto účtování o goodwillu nebylo v rozporu s ustanovením účtové osnovy.

Termín goodwill se objevuje poprvé v české účetní legislativě v roce 1946. V této době byly přijaty zásady Jednotné soustavy podnikového účetnictví, které obsahovaly novou účtovou osnovu, která již obsahovala tzv. hodnotu podniku, pokud byla získána za úplatu neboli goodwill.

Roku 1950 v důsledku následků konce druhé světové války a zásadních politických i ekonomických změn zmínka o goodwillu z účtové osnovy zmizela. Státní podniky nemohly nakupovat jiné státní podniky, a tak se stalo jedinou možnou akvizicí znárodnění.

#### **c) přechod k tržní ekonomice (1990-1992)**

Politické změny koncem roku 1989 se staly důležitým mezníkem ve vývoji českého účetnictví. Přinesly sebou řadu změn jako např.: vznik obchodního práva orientovaného na soukromou ekonomiku, privatizaci, vznik legislativních opatření zabývajících se specifickými problémy spojených s privatizací a postupnou úpravu účetní legislativy. V této době hraje prim privatizace, která se prováděla na základě zákona o soukromém podnikání a zákona o akciových společnostech. Pro vykazování nebo nevykazování goodwillu má v této etapě smysl zabývat se případnými akvizičními rozdíly vzniklými při privatizaci ve veřejné dražbě nebo přímým nákupem. V souvislosti s tzv. malou a velkou privatizací však nemůžeme mluvit o goodwillu v kontextu jaký má dnes, neboť kupní cena akvizice byla určována státem.

#### **d) vykazování po roce 1992**

V roce 1991 je přijat nový obchodní zákoník a s ním nastává nová etapa, kterou lze charakterizovat několika znaky:

- vznik nové účetní legislativy vycházející ze 4. direktivy EU,
- privatizace většiny státních podniků,
- větší prostor pro podnikové kombinace.

Změny se dotkly i oblasti účetnictví nehmotných aktiv a akvizic:

- v účetnictví se objevuje kategorie nehmotných aktiv,
- různé způsoby řešení akvizic, které vedou k právnímu spojení nabyvatele s nabývanou jednotkou, a akvizice, které jsou založeny na nákupu akcií nebývané jednotky (bez právního spojení).

Zlomovým rokem pro vykazování goodwillu je rok 1992. V tomto období vstoupily v platnost důležité zákony a normy, které výrazně podpořily rozvoj tržní ekonomiky:

- Obchodní zákoník,
- Zákon o účetnictví,
- Účtová osnova,
- Postupy účtování,
- Postupy pro sestavování konsolidované účetní závěrky.

Normy byly výrazně inspirovány účetními předpisy Francie. Tím se taky výrazně přiblížily úpravě podle 4. direktivy EU. Těmito zákony a předpisy byla nahrazena účetní legislativa z komunistické a postkomunistické éry.

V letech po roce 1992 se již podnikové kombinace stávají běžnými transakcemi. Účetní předpisy však nerozlišovaly typy jednotlivých podnikových kombinací podle jejich ekonomických dopadů, ale zejména podle jejich právní formy. S ohledem na případný akviziční rozdíl (goodwill) se účetní předpisy zaměřily na následující typy:

- fúze (v různých formálních podobách),
- nákup položek čistých aktiv podniku nebo části podniku,
- investice do podniku zaplacená převodem položek čistých aktiv investora,
- nákup zásadního podílu na nabývaném podniku.

### **2.2.3. Oceňování nehmotného majetku**

Metodika oceňování nehmotného majetku je dána §25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Účetní jednotka oceňuje majetek k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne nebo k jinému dni, k němuž se sestavuje účetní závěrka. K tomuto ocenění použije účetní jednotka následující možné způsoby, viz. tabulka 2.1.

**Tab. 2.1 Způsoby ocenění nehmotného majetku**

<b>Způsob ocenění</b>	<b>Složky, které se takto oceňují</b>
Pořizovací cena	nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností
Reprodukční pořizovací cena	vklad dlouhodobého nehmotného majetku s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak, a dlouhodobý nehmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený (například inventarizační přebytek).
Vlastní náklady	vytvoření dlouhodobého nehmotného majetku vlastní činností (výrobní režie), popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje období jednoho účetního období).

**Pořizovací cenou** se rozumí cena pořízení a vedlejší náklady s pořízením související. Zákon vymezuje dosti podrobně příklady nákladů, které lze<sup>12</sup> zahrnout do nákladů na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, a které naopak zahrnout nemůžeme<sup>13</sup>.

**Reprodukční pořizovací cena** je cenou, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Za **vlastní náklady** se považují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

A nyní konkrétně k ocenění goodwillu. Hodnota, ocenění goodwillu se v účetnictví většinou určuje přesně, a to rozdílem mezi celkovou hodnotou, kupní cenou podniku a sumou cen jednotlivých aktiv a závazků, tj. čistých aktiv podniku. Přestože je částka rozdílu vypočtena přesně, jde vlastně o hodnotu stanovenou odborným odhadem, neboť dohodnutá hodnota, kupní cena podniku jako celku je ovlivněna řadou faktorů určených a oceněných odhadem budoucího vývoje. Uplatňuje se výnosová metoda ocenění, popř. tržní ocenění tam,

<sup>12</sup> § 47, odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

<sup>13</sup> § 47, odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

kde existuje rozvinutý trh. Stejně tak i hodnota závazků a aktiv obsahuje vždy určitou míru subjektivního odhadu<sup>14</sup>.

Goodwill lze matematicky vyjádřit následujícím způsobem:

$$+/- \text{ Goodwill} = \text{kupní cena podniku} - [\Sigma \text{ aktiv} + (-\Sigma \text{ závazků})]$$

#### **2.2.4. Odpisování nehmotného majetku**

Problematika odepisování nehmotného majetku je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně § 32a. Z ustanovení tohoto paragrafu vyplývá, že jako nehmotný majetek se odepisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, za předpokladu, že:

1. byl
  - 1) nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
  - 2) vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
2. vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
3. doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Nehmotný majetek může kromě vlastníka odpisovat poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu. U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. Dobu odpisování jednotlivých druhů nehmotného majetku jsem pro přehlednost uvedl do následující tabulky.

---

<sup>14</sup> Vo máčková H., 2009: s. 80

**Tab. 2.2 Doba odpisování nehmotného majetku**

<b>Druh nehmotného majetku</b>	<b>Počet měsíců odpisování</b>
Audiovizuální díla	18 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
Zřizovací výdaje	60 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Pokud se jedná o nehmotný majetek nabytý vkladem či přeměnou, může nabyvatel pokračovat v odpisování, které započal původní vlastník, za předpokladu, že vkladatel, zanikající nebo rozdělované obchodní společnosti nebo družstva mohl tyto odpisy nehmotného majetku uplatňovat.

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Zůstatková cena dlouhodobého majetku odpisovaného je rozdílem mezi oceněním majetku a oprávkami dlouhodobého majetku odpisovaného, které se vytvářejí podle účetních odpisů.

Odpisy záporného goodwillu se účtují rovnoměrně šedesát měsíců na vrub příslušného účtu účtové skupiny 07 - *Oprávkami k dlouhodobému nehmotnému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*.

Odpisy kladného goodwillu se účtují rovnoměrně šedesát měsíců a to 557/075.

#### **2.2.4.1. Účetní versus daňový odpis**

V rámci odpisování nehmotného majetku (goodwillu) je nutné si uvědomit rozdíl mezi účetním a daňovým odpisem.

Účetní odpisy jsou prováděny na základě odpisového plánu, který si účetní jednotka sestavila. Určení doby odpisování na základě doby použitelnosti, výkonu atd. Toto neplatí právě pro goodwill, pro který je stanoveno, že jeho účetní doba odpisování je 60 měsíců.

Avšak daňové odpisy, které prošly značným vývojem. Přes etapy, kdy se nehmotný majetek odpisoval stejně jako hmotný (možnost použít jak zrychlené, tak i rovnoměrné odpisování), následné změny doby odpisování nyní stanoví, že goodwill se z daňového pohledu odpisuje 180 měsíců. Je zjevné, že z rozdílné doby účetního a daňového odpisu vznikají rozdíly, o které je nutno upravit daňové přiznání za příslušný rok.

### **2.3. IFRS (*International Financial Reporting Standards*)**

Historie International Financial Reporting Standards (dále jen IFRS) je relativně krátká, jelikož první účetní standardy začaly vznikat až v sedmdesátých letech dvacátého století. V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB) s cílem připravit vysoce kvalitní globální účetní standardy, které by umožnily sestavování transparentních a srovnatelných účetních závěrek podniků. Byla to nezávislá soukromá profesní organizace, která fungovala na základě dohody profesních institucí z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie, Irska a USA. Od roku 1983 se k IASB připojily profesní organizace, které byly sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC – International Federation of Accountants). V lednu roku 2000 měl již IASB 143 členů ze 104 zemí a jeho činnost byla řízená Radou, která se skládala z 13 představitelů zemí jmenovaných Radou IFAC. Standardy, které byly vydány IASB jsou označovány zkratkou IAS – International Accounting Standards. Roku 1995 byl vytvořen poradní výbor. Tento výbor byl složen z odborníků působících v účetní profesi a měl za cíl připomínkovat strategie a plány Rady, zapojovat odbornou veřejnost do práce IASB a vyhledávat zdroje financování činnosti IASB a také připravovat roční zprávu o činnosti Rady.

Na sklonku století bylo nutné zefektivnit činnost IASB a vytvořit její novou strukturu. Z tohoto důvodu vznikla Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (**IASCF** – *International Accounting Standard Committee Foundation*). Nadace je řízena devatenácti správci, kteří zastupují různé zeměpisné oblasti a profese. Šest členů je z Evropy, šest ze Severní Ameriky, čtyři z Asie a tři z dalších oblastí tak, aby byla zajištěna územní vyváženost. Správci jmenují členy Rady pro mezinárodní účetní standardy (**IASB** – *International Accounting Standards Board*) a sledují efektivnost její práce. Také mají za úkol jmenovat Poradní sbor (**SAC** – *Standards Advisory Council*) a Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví (**IFRIC** – *International Financial Reporting Interpretations Committee*).

Rada – IASB začala pracovat od roku 2001 a jí vydané účetní standardy jsou již označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (**IFRS** – *International Financial Reporting Standards*), nikoli již IAS. Přesto standardy staršího data, tedy standardy vytvořené před zahájením činnosti Rady IASB zůstávají v platnosti a jsou i nyní označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS). Rada IASB, kterou tvoří 14 členů, schvaluje nově vytvořené standardy a změny stávajících standardů, zveřejňované návrhy nových standardů i konečnou verzi Interpretací (**IFRIC** – *International Financial Reporting Interpretations Committee*). Při své činnosti spolupracuje Rada IASB s tvůrci národních účetních standardů.



V současné době je v platnosti 8 standardů IFRS a 29 standardů IAS. Na nehmotný majetek je zaměřen standard **IAS 38 – Nehmotná aktiva**, výčet ostatních uvádím v příloze č. 2.

## **2.4. Nehmotný majetek dle IFRS**

V rámci Mezinárodních účetních standardů se problematikou nehmotného majetku zabývá především standard **IAS 38 – Nehmotná aktiva** (*Intangible Assets*), který byl schválen Radou IASC v roce 1998 a roku 2004 byl upraven (revidován). V tomto standardu můžeme nalézt:

- předmět standardu IAS 38,
- definice základních pojmů,
- rozpoznávání,
- oceňování.

### **2.4.1. Základní pojmy<sup>15</sup>**

**Aktivum** využívané podnikem splňuje tyto znaky:

- očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch,
- jeho existence je výsledkem minulých skutečností.

**Aby se aktivum stalo rozvahovým aktivem musí splňovat následující podmínky:**

- spolehlivá ocenitelnost,
- budoucí ekonomický prospěch poplyne podniku s dostatečnou jistotou.

**Nehmotné aktivum** (*Intangible asset*) je definovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu.

Pojem nehmotná aktiva je velice široký. Jsou výsledkem výzkumu (počáteční plánované zkoumání za účelem získání nových vědeckých a technických znalostí), vývoje (uplatňování poznatků z výzkumu nebo jiných znalostí za účelem výroby nových zlepšených materiálů, produktů, zlepšení designu apod. před komerčním využitím) a zavádění nových postupů; ale také výsledkem běžných činností či skutečností, které přináší zlepšení konkrétních stránek postavení podniku na trhu apod.

---

<sup>15</sup> vychází z koncepčního rámce IAS 38

**Nehmotnými aktivy jsou například:**

programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, povolení k určité činnosti, dovozní kvóty, koncese, obchodní značky, názvy periodik, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, podíl na trhu, marketingová práva, atd.<sup>16</sup>

#### **2.4.1.1. Goodwill z pohledu IFRS**

Goodwill představuje platbu učiněnou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků. Ty mohou vyplývat ze synergie nabytých identifikovatelných aktiv nebo z aktiv, která samostatně nesplňují podmínky pro uznání v účetní závěrce, ale za která je nabyvatel ochoten při akvizici zaplatit<sup>17</sup>.

Goodwill z podnikové kombinace se vykazuje jako aktivum a představuje přebytek pořizovacích nákladů podnikové kombinace nad nabyvatelovým podílem na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývané podnikatelské jednotky. Goodwill je tak zbytkem pořizovacích nákladů podnikové kombinace po vykázáni identifikovatelných složek čistých aktiv nabývaného subjektu<sup>18</sup>.

#### **2.4.2. Vykazování goodwillu z pohledu IFRS 3**

Standard IFRS 3 (novelizace 2008) Podnikové kombinace nahradil plně standard IAS 22. Abychom mohli goodwill dle tohoto standardu správně vykázat je nutné vzít v potaz následující body:

- Účetní metoda podnikové kombinace,

Spojení samostatných účetních jednotek nebo podnikání do jedné vykazující jednotky. Pokud získá nabyvatel kontrolu nad jedním nebo více jednotkami, které nelze označit za podnikání dle IFRS 3, nejedná se o podnikovou kombinaci, a proto není možné z této transakce vymezit goodwill.

- Vymezení nabyvatele a nabývané podnikatelské jednotky,
  - Nabyvatelem je ten, kdo získává kontrolu nad ostatními spojovanými jednotkami nebo podniky.

Za kontrolu je považován stav, kdy nejen že máme pravomoc získat budoucí ekonomický efekt, ale můžeme omezit jiným subjektům přístup k tomuto prospěchu, většinou prostřednictvím zákonné ochrany průmyslových práv. Pravomoc většinou vyplývá ze

---

<sup>16</sup> Dvořáková D., 2009: s. 83

<sup>17</sup> IAS 22

<sup>18</sup> IFRS 3 Podnikové kombinace

zákonných práv spojených s nehmotným aktivem (licence, patenty). V případech, kdy taková zákonná práva neexistují, nabývá tím více na důležitosti ochrana nehmotného aktiva prostřednictvím zamezení přístupu ostatních subjektů k tomuto aktivu (jedná se například o utajení receptury, postupu, zamezení zneužití databáze atd.).

- Vymezení podstaty goodwillu,
  - Viz podkapitola goodwill z pohledu IFRS
- Použitá základna pro výpočet goodwillu,
  - Pořizovací náklady akvizice
- Vyčíslení pořizovacích nákladů podnikové kombinace,
- Vyčíslení fair value nabývané podnikatelské jednotky,
  - Není u metody koupě potřeba
- Identifikace položek čistých aktiv nabývané podnikatelské jednotky,
- Ocenění položek čistých aktiv nabývané podnikatelské jednotky,
  - Ve fair value
- Vyčíslení goodwillu,

$$GoodWill = C - p(IA - IZ)_{FV,DS}^{19}$$

GW	goodwill	C	pořizovací náklady akvizice
p	podílová účast nabyvatele	IA	identifikovatelná aktiva
IZ	identifikovatelné závazky	DS	datum směny
FV	fair value (u dl. aktiv k prodeji snižená o náklady na prodej)		

- Nakládání s goodwillem následně po jeho identifikaci,
  - Ovlivněno do značné míry FAS 141 Podnikové kombinace v rámci U.S. GAAP
  - Dvě metody: systematické umořování nebo testování na zhoršení
- Postupná akvizice,
  - Pokud je podniková kombinace představovaná více než jednou směnnou transakcí, pak goodwill vyčísľujeme jako součet rozdíl mezi pořizovacími náklady každé významné etapy podnikové kombinace a podílem na fair value identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků ke každému datu směny.

---

<sup>19</sup> Zelenka V., 2006: s. 126

- Matematická formulace má pak následující formu:

$$GW = \sum_i^n (Ci - p(IA_i - IZ_i - PZ_i)_{fv}), \text{ kde „i“ je datum směny, „n“ počet}$$

směnných transakcí, jimiž je dosaženo akvizice.

- Záporný akviziční rozdíl,
  - Termín záporný goodwill je nahrazen termínem „přebytek nabyvatelova podílu na čisté fair value identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývané jednotky nad pořizovacími náklady“
- Vyčíslení záporného akvizičního rozdílu,
  - lze vyjádřit pomocí vzorce  $P = p(IA - IZ)_{FV,DS} - C^{20}$ , kde „p“ je přebytkem
- Nakládání se záporným akvizičním rozdílem,
- Goodwill a záporný akviziční rozdíl v případě použití ekvivalenční metody.

### 2.4.3. Amortizace

V problematice amortizace nehmotných aktiv je v prvním kroku potřeba si nejprve určit dobu použitelnosti daného aktiva. V případech, ve kterých tuto budu určit dokážeme, máme možnost následně aktivum amortizovat dle standardu IAS 16. U aktiv, u kterých doba použitelnosti určit nelze, nelze provádět ani amortizaci. Tato aktiva je nutno zkoumat, zda-li nepřešla do skupiny, ve které je již možno amortizaci provádět. Nehmotné aktivum s konečnou dobou použitelnosti jsou amortizována po dobu životnosti. Zvolená metoda amortizace by měla korespondovat s očekávaným vývojem přínosů, které dané aktivum přinese.

Výše uvedené neplatí pro goodwill. Standardem IFRS 3 je zakázáno postupné systematické odpisování goodwillu. Goodwill je testován na zhoršení. Hodnotu goodwillu představují pořizovací náklady goodwillu po odečtení kumulovaných ztrát z jeho zhoršení. Z toho vyplývá, že cestou jak snížit účetní hodnotu goodwillu, je vyčíslení případného poklesu hodnoty goodwillu z důvodu jeho zhoršení. Toto testování probíhá v souladu se standardem IAS 36 Snížení hodnoty aktiv. Účetní jednotky vykazující goodwill jsou povinny jej testovat na případné zhoršení ke každému závěrkovému dni, popřípadě i jindy, pokud

---

<sup>20</sup> Zelenka V., 2006: s. 132

existují důvody, že peněžotvorné jednotce, k níž je tento goodwill přiřazen, poklesla hodnota z důvodu zhoršení.

V praxi se postupuje v následujících krocích<sup>21</sup>:

1. Pomyslně se umoří částka odpovídající části celkového goodwillu, která náleží menšinovým akcionářům. O této části rozdílu mezi upravenou a stávající účetní hodnotou a zpětně ziskatelnou částkou peněžotvorné jednotky nelze hovořit jako o ztrátě z poklesu „účetní“ hodnoty, protože nejde o účetně vykázanou veličinu.
2. Vyjádří pokles hodnoty z důvodu zhoršení vykazovaného goodwillu, tj, goodwillu, odpovídajícímu podílové účasti nabyvatele, a to ve výši zbývajících rozdílu.
3. Pokud zbývajících rozdíl mezi upravenou stávající účetní hodnotou převyšuje hodnotu vykazovaného goodwillu, je třeba zbývajících část ztráty ze zhoršení peněžotvorné jednotky na poměrné bázi přiřadit jednotlivým aktivům dané peněžotvorné jednotky s výjimkou goodwillu.

## **2.5. U.S.GAAP (U.S. Generally Accepted Accounting Principles)**

U.S. Generally Accepted Accounting Principles (dále jen U.S. GAAP) jsou účetní standardy platné pro společnosti v USA, známé v České republice pod názvem **Všeobecně uznávané účetní principy**. Vznikly z nutnosti vytvořit pravidla pro společnosti, které budou používat jednotné účetní zásady, metody a formy účetní závěrky. Tato nutnost nastala po krachu Newyorské burzy v roce 1929. U.S. GAAP je na rozdíl od jiných národních systémů je zaměřen především na investory a majitele akcií, daňové a regulační otázky nemají žádný podstatný vliv na účetní postupy a následující sestavování výkazů. Většina systémů, které fungují v Evropě považuje za své uživatele naopak banky, stát a vedení společnosti.

Po pádu amerických burz roku 1929 se Americký svaz účetních (*American Institute of Certified Accountants* – **AICA**) a Newyorská burza dohodli na vytvoření jednotného systému účetnictví. Aby dosáhli svého cíle vytvořili Výboru pro účetní postupy (*Committee on Accounting Procedure* – **CAP**) a bylo zpracováno přes 50 výzkumných zpráv (*Accounting Research Bulletins* – **ARB**). Pro obnovení veřejné důvěry byla vytvořena nezávislá komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy (*Security Exchange Committee* - **SEC**). Cílem

---

<sup>21</sup> Zelenka V., 2006: s. 129

této komise bylo zprůhlednit je pro drobné akcionáře. K dosažení svého cíle učinila komise pravidla CAP povinnými pro veřejně obchodovatelné společnosti.

Roku 1972 došlo k přetvoření SEC na *Financial Accounting Standards Board* – **FASB**. FASB je jediným orgánem, který je oprávněn vytvářet U. S. GAAP, mají formu vyhlášek FASB, které se nazývají **SFAC** - *Statements of Financial Accounting Concepts*.

FASB je samostatnou soukromou organizací, která se skládá ze 7 členů. V této sedmičlenné skupině jsou 3 členové z účetní profese, 2 členové zastupující průmysl a 1 zastupující vládu a další pocházející ze školství. Při takovém to rozložení je patrné, že největší moc vytvářet U.S.GAAP je přidělena účetní profesi, které stačí získat 1 hlas od jiné skupiny, aby prosadila svůj návrh. Touto strukturou je zaručeno, že účetní profese, která je přímo odpovědná akcionářům má dostatečnou moc, aby mohla chránit jejich zájmy.

Dalším podstatným rozdílem oproti jiným systémům je, že soustava standardů U.S.GAAP nemá charakter zákonné normy, tudíž není povinná. Avšak pro americké i jiné firmy platí, že pokud chtějí obchodovat se svými akciemi na amerických burzách, je nutné vést účetnictví podle těchto standardů. I firmy, které neobchodují na burzách jsou „nuceny“ vést účetnictví dle těchto standardů, a to z důvodu, že např. banky neposkytují úvěry, pokud nejsou účetní závěrky auditovány a téměř žádný daňový poradce bez nich nepracuje.

U.S.GAAP připouští i značnou volnost, protože jsou flexibilní a téměř ke každému pravidlu lze nalézt výjimku (exemption), při které je účetní oprávněn porušit pravidla U.S.GAAP, pokud by dodržení těchto pravidel dle jeho názoru způsobilo, že by výkazy brané jako celek byly pro uživatele zavádějící.

Hlavní důvod proč US GAAP existuje, je aby poskytl informace velkým i drobným investorům. Tato zásada je základem, na kterém je postaveno všechno ostatní. Tato zásada není objektivní. Splnění, či nesplnění této zásady záleží na subjektivním názoru poroty obyčejných občanů, kteří mají právo určit výši trestu pro auditorskou společnost, která nedokázala zajistit, aby se výroční zpráva dala důvěřovat.

### **2.5.1. Aktiva (Assets)**

Aktiva je dle U.S. GAAP nutno chápat jako prostředky, které jsou zdrojem **ekonomické výhody (prospěchu)** nebo pravděpodobné ekonomické výhody, kterou účetní jednotka „kontroluje“, tj. disponuje s ní (nemusí ji vlastnit).

(Další rozdíl v prezentaci je, že **rezervy** se v U.S. GAAP nepovažují za pasivní účty, ale za **kontrární aktivní účty** (*Contra Asset Accounts*) a pokud se vykazují a vykazují se pouze podstatné tak jako **záporná čísla**, která se v US GAAP uvádějí **v závorkách**.

Další rozdíl je, že **kurzovní rozdíly** a **pohledávky ze upsané vlastní jmění** se v U.S. GAAP považují za **součást vlastního jmění**. )

**a) Current Assets** (Oběžná aktiva) – se skládají ze čtyř částí: peněz, pohledávek, zásob a časového rozlišení. Tyto části se vykazují podle likvidity.

**b) Fixed assets** (Stálá aktiva) – tato klasifikace obsahuje všechen majetek, který nebude zpeněžen (prodán, nebo spotřebován) během následujícího roku, tj. majetek, který má ekonomickou životnost delší než jeden rok.

### 2.5.1.1. Odpisování

U.S. GAAP neobsahuje žádné majetkové skupiny (jako např. v českém účetnictví). Odpisování doba se určuje **pro každý druh investičního majetku zvlášť** podle odhadu jeho skutečné životnosti.

U.S. GAAP povoluje **zrychlené odpisování**, ale toto zrychlení musí vždy věrně zohlednit aktuální užitečnou životnost majetku.

Pro daňové účely se obvykle odepisuje mnohem kratší dobu a podstatně rychleji než pro finanční účely. Proto vznikají rozdíly mezi účetním a daňovým ziskem. Tento rozdíl se vyazuje jako odložená daň (Deferred Taxes), pokud je podstatný.

Opět neplatí pro goodwill, který je testován na zhoršení hodnoty..

### 2.5.2. Vykazování goodwillu

Po krachu na Newyorské burze v roce 1929 bylo nutno opustit volnější způsoby vykazování goodwillu a jiných nehmotných aktiv, a proto byl v roce 1944 Accounting Research Bulletin (ARB) 24 Účetnictví pro nehmotná aktiva. V roce 1970 pak byly přijaty stěžejní standardy APB 16 Podnikové kombinace a APB 17 Goodwill a ostatní nehmotná aktiva. Tyto standardy byly nahrazeny až v roce 2001 standardy FAS 141 Podnikové kombinace a FAS 142 Goodwill a ostatní nehmotná aktiva. Dle těchto standardů jsou pro vykazování goodwillu důležité následující záležitosti:

- účetní metoda podnikové kombinace,
  - podnikové kombinace se řeší metodou koupě, metoda sdílení podílů je zakázána, odpisování goodwillu je zakázáno, testuje se na zhoršení

- vymezení nabyvatele a nabývané podnikatelské jednotky,
  - nabyvatelem je ten, kdo získává kontrolu nad ostatními spojovanými podnikatelskými jednotkami
- vymezení podstaty goodwillu,
  - goodwill se rozumí přebytek pořizovacích nákladů nabývané účetní jednotky nad rozdílem z částek přiřazených nabytým aktivům a převzatým závazkům
- použitá základna pro výpočet goodwillu,
  - pořizovací cena akvizice
- vyčíslení pořizovacích nákladů na podnikové kombinace,
  - nutnost přezkoumat kupní protihodnotu nabytých aktiv a převzatých závazků, pokud tuto hodnotu netvoří peníze
- vyčíslení fair value nabývané podnikatelské jednotky,
- identifikace položek čistých aktiv nabývané podnikatelské jednotky,
  - nehmotná aktiva vznikají ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou převoditelná nebo oddělitelná od nabývané podnikatelské jednotky, nebo jiných práv a závazků
- ocenění položek čistých aktiv nabývané podnikatelské jednotky,
  - ve fair value
- vyčíslení goodwillu,
  - vychází ze samostatné podstaty goodwillu a formálně jej můžeme vyjádřit pomocí vztahu:

$$GoodWill = C - p(IA - IZ)_{FV,DS}^{22}$$

GW	goodwill	C	pořizovací náklady akvizice
p	podílová účast nabyvatele	IA	identifikovatelná aktiva
IZ	identifikovatelné závazky	DS	datum směny
FV	fair value (u dl. aktiv k prodeji snižená o náklady na prodej)		

- nakládání s goodwillem následně po datu akvizice,
  - standard FAS 142 zakazuje odpisování goodwillu, goodwill se testuje na zhoršení hodnoty (viz příkladová část)

---

<sup>22</sup> Zelenka V., 2006: s. 150



- postupná akvizice,
  - akvizice, ke které dochází postupným získáváním podílů
- záporný akviziční rozdíl,
  - přebytek fair value nabytých aktiv nad pořizovacími náklady (FAS 141 nezná záporný goodwill!)
- vyčíslení záporného akvizičního rozdílu,
  - lze vyjádřit pomocí vzorce  $P = p(A - IZ)_{FV,DS} - C^{23}$ , kde „p“ je přebytkem
- nakládání se záporným akvizičním rozdílem

---

<sup>23</sup> Zelenka V., 2006: s. 153

### 3. Komparace odlišností a relevantní způsoby transformace

#### 3.1. Nejzásadnější odlišnosti jednotlivých systémů

Nejpodstatnější rozdíly			
	ČÚS	IFRS	U.S.GAAP
<b>Klasifikace nehmotného majetku (aktiva)</b>	Majetek nabyt úplatně, přeměnou, darováním nebo vytvořený vl. činností. VC dle daňových zákonů vyšší než 60 000 Kč (neplatí, pokud si podnik ve svých směrnicih stanoví jinou úroveň cenové hladiny). Doba použitelnosti delší než 1 rok.	Neidentifikovatelné peněžní aktivum, jenž nemá hmotnou podstatu, lze jej spolehlivě ocenit a je pravděpodobné, že z něj budou plynout ekonomické užítky	Majetek bez fyzické substance (s výjimkou finančních nástrojů)
<b>Nehmotný majetek vytvořený ve vlastní režii</b>	Vlastní náklady - náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.	Do ceny lze zahrnout všechny přímo související náklady nutné k tvorbě, produkci a přípravě majetku do stavu, kdy je ho možné používat.	Do ceny lze zahrnout pouze právní poplatky a soudní výlohy, které jsou potřebné k zaregistrování a právní ochraně.
<b>Reálná hodnota</b>	Povolena za předem stanovených podmínek (např. při přeměně společnosti nebo pokud to stanoví zvláštní předpis).	povolena	povolena
<b>Navazující ocenění</b>	Přecenění dolů pomocí opravné položky	Model pořizovací ceny a model přecenění	Revaluace majetku je zakázána

<b>Zřizovací výdaje</b>	Dovolují je za určitých podmínek aktivovat a odepisovat	Nejsou nehmotným majetkem	Nejsou nehmotným majetkem
<b>Zvyšování vstupní ceny</b>	Pomocí technického zhodnocení	Náklady vzniklé po okamžiku pořízení lze aktivovat jen vzácně (software vytvořený vlastní činností)	Všeobecně není možná žádná kapitalizace kromě nově nakoupeného majetku
<b>Vnitřně vytvořený goodwill</b>	Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku (tedy formou znaleckého posudku), nabytého koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku snížený o převzaté závazky.	Vzniká koupí jednoho podniku druhým (nebo jeho části)	Vzniká koupí jednoho podniku druhým (nebo jeho části)
<b>Ocenění goodwillu</b>		Reálná hodnota	Reálná hodnota
<b>Odpisování goodwillu</b>	60 měsíců od nabytí	Zakázáno, provádějí se testy na znehodnocení	Zakázáno, provádějí se testy na znehodnocení

## **3.2. Příkladová část**

### **3.2.1. Testování na zhoršení hodnoty a odpisování**

Jak již bylo zmíněno výše na rozdíl od ČÚS, IFRS a U.S. GAAP goodwill neodpisuje, ale testuje jej na snížení hodnoty. Jak to vypadá v praxi se pokusím ukázat na jednotlivých příkladech.

U U.S.GAAP to bude vykázání pomocí implicitní metody fair value goodwillu, jejíž základ je v tom, že fair value vykazující jednotky se alokuje na všechny položky aktiv a závazků stejné jednotky, a to včetně neuznatelných nehmotných aktiv tak, jako by tomu bylo při akvizici. Tuto metodu lze použít pouze jako součást testování na zhoršení goodwillu, nevyplyvá z ní žádné přecenění a uznávání v účetnictví (s výjimkou dopadu na výpočet ztráty ze zhoršení).

Také se pokusím popsat metodu, která je jakousi symbiózou IFRS a U.S.GAAP.

V rámci ČÚS to bude vykázání goodwillu s následným odpisováním, při kterém hraje největší problém rozdílná doba odpisování stanovena ZoÚ a ZDP. Tento rozdíl je nutno vykázat v daňovém přiznání.

#### **3.2.1.1. Test na zhoršení GW pomocí implicitní fair value goodwillu (U.S.GAAP)**

Mějme společnost Gama, jenž nakoupila 100% podíl na společnostech Alfa a Beta. Podíl na společnosti Alfa byl pořízen za 2600 a podíl na společnosti Beta za 3000. Identifikovatelná čistá aktiva společnosti Alfa činila 2200 a společnosti Beta 2700. A proto byl uznán goodwill z této akvizice u společnosti Alfa ve výši 400 (2600-2200) a společnosti Beta 300 (3000-2700).

Na konci tohoto roku provádí společnost Gama test na případné zhoršení hodnoty goodwillu vycházející z pravděpodobných budoucích peněžitých toků a dosahuje částky 2850. Fair value Bety ke stejnému okamžiku vychází ze srovnání s tržními cenami akcií konkurenčních společností obchodovaných na burze. Tímto způsobem byla určena hodnota fair value společnosti Beta ve výši 3190. Účetní hodnota čistých aktiv bez goodwillu činila u jednotky Alfa 2370 a u jednotky Beta 3030.

V první fázi jsem identifikoval potencionální zhoršení

	<b>Alfa</b>	<b>Beta</b>
Fair Value vykazující jednotky	2850	3190
Účetní hodnota vykazující jednotky (bez goodwillu)	2370	3030
Goodwill	400	300
Účetní hodnota včetně GW z kvize jednotky společností Gama	2770	3330
Rozdíl mezi fair value a účetní hodnotou (včetně GW)	80	-140

**Na základě výsledků z tabulky můžeme vyvodit následující závěry:**

- fair value jednotky Alfa převyšuje její účetní hodnotu ( $2850 > 2770$ ), tudíž není třeba pokračovat v testování případného zhoršení goodwillu;
- opačně je tomu u jednotky Beta, kde účetní hodnota převyšuje hodnotu fair value ( $3330 > 3190$ ), nutno i nadále pokračovat v testování na zhoršení goodwillu.

Abychom mohli dále pokračovat v úvahách je nezbytné zjistit fair value položek identifikovatelných aktiv a závazků, které vykazuje jednotka Beta. Tato částka bude samozřejmě bez goodwillu z akvizice společností Gama, k datu testování na zhoršení goodwillu. Zjištěná výše fair value jednotky Beta odpovídá částce 2940.

V druhé fázi jsem vyčíslil ztrátu ze zhoršení goodwillu

Fair value Beta	3190
Fair value identifikovatelných čistých aktiv Beta (-)	2940
Implicitní fair value GW Beta	250
Účetní hodnota GW Beta	300
Ztráta ze zhoršení GW	-50

Společnost Gama musí do svých účetních výkazů promítnout pokles hodnoty goodwillu vzniklého z akvizice společnosti Beta a o tento pokles snížit v daném účetním období výsledek hospodaření.

### 3.2.1.2. Přebytek dle APB 16 (U.S. GAAP)

Nabyvatel X koupil na začátku účetního období 70% podíl na společnosti Y za 70. Identifikovatelná aktiva společnosti Y činí 460 a identifikovatelné závazky Y jsou ve výši 90. Po vyčíslení záporného akvizičního rozdílu, bylo posouzeno, zda vyčíslení identifikovatelných položek aktiv Y bylo správné. Přehodnocením bylo shledáno, že je třeba identifikovatelná aktiva Y zvýšit o fair value nově identifikovaného nehmotného aktiva (databáze zákazníků) ve výši 50 a naopak snížit původně nepřesně stanovenou fair value pozemků o 35.

Původní vyčíslení záporného akvizičního rozdílu:

$$70 - 0,7 \times (460 - 90) = -189$$

Vyčíslením záporného goodwillu po úpravách o opomenutou položku identifikovatelných nehmotných aktiv a zřejmou nepřesnost při původním stanovení hodnoty fair value pozemků:

$$70 - 0,7 \times (440 - 90) = -175$$

Menšinový podíl k datu akvizice:

$$0,3 \times (440 - 90) = 105$$

	Fair value	Podíl aktiv	Vypořádání přebytku	Účetní hodnota
Přebytek	-	-	175	0
Pozemky	70	20%	-35	45
Práva duševního vlastnictví	35	10%	-17,5	17,5
Budovy	105	30%	-52,5	52,5
Stroje	140	40%	-70	70
<b>Celkem</b>	350	100%	0	175

## Účetní dopady

	Má dáti	Dal
<b>K datu akvizice (zjištění přebytku)</b>		
Neoběžná aktiva Y	350	
Ostatní aktiva Y	90	
Závazky Y		90
Peníze X		70
Menšinový podíl		105
Přebytek		175
<b>K datu akvizice (vypořádání přebytku)</b>		
Přebytek	175	
Neoběžná aktiva Y		175

### 3.2.1.3. Záporný goodwill podle IAS 22 (IFRS)

Nabyvatel X koupil na začátku účetního období 70% podíl na společnosti Y za 70. Identifikovatelná aktiva společnosti Y činí 460 a identifikovatelné závazky Y jsou ve výši 90. Po vyčíslení záporného akvizičního rozdílu, bylo posouzeno, zda vyčíslení identifikovatelných položek aktiv Y bylo správné. Přehodnocením bylo shledáno, že je třeba identifikovatelná aktiva Y zvýšit o fair value nově identifikovaného nehmotného aktiva (databáze zákazníků) ve výši 50 a naopak snížit původně nepřesně stanovenou fair value pozemků o 35.

Původní vyčíslení záporného akvizičního rozdílu:

$$70 - 0,7 \times (460 - 90) = -189$$

Vyčíslením záporného goodwillu po úpravách o opomenutou položku identifikovatelných nehmotných aktiv a zřejmou nepřesnost při původním stanovení hodnoty fair value pozemků:

$$70 - 0,7 \times (440 - 90) = -175$$

Menšinový podíl k datu akvizice:

$$0,3 \times (440 - 90) = 105$$

Specifické výdaje, které nabyvatel X předpokládá v souvislosti s vylepšením situace společnosti Y představují v roce akvizice 16 a účetní období poté 13 a dalším období 11. Předchozí údaje vyplývají z plánu akvizice, který byl vypracován vrcholným vedením nabyvatele X. Fair value nepeněžních aktiv společnosti Y je 120. Vážený průměr zbývajících doby odpisování odpisovatelných aktiv představuje přesně 6 let. Vypořádání záporného goodwillu podle jednotlivých kanálů pro jednotlivá období:

Období	Výdaje na zlepšení Y	Systematický odpis	Šťastná koupě	Celkem
1	16	20	15	51
2	13	20		33
3	11	20		31
4		20		20
5		20		20
6		20		20
<b>Celkem</b>		120		175

#### Účetní dopady

	Má Dáti	Dal
<b>K datu akvizice (zjištění záporného goodwillu)</b>		
Aktiva Y	440	
Závazky Y		90
Peníze X		70
Menšinový podíl		105
Záporný goodwill		175
<b>K datu akvizice (vypořádání záporného goodwillu)</b>		
Záporný goodwill	15	
Výsledek hospodaření (výnos ze šťastné koupě)		15
<b>Ke konci prvního účetního období</b>		
Záporný goodwill	40	
Výsledek hospodaření		40



### 3.2.1.4. Vykázání GW podle pozměňovacího návrhu IFRS 3 a Návrhu FAS

Tento společný projekt IASB a FASB je důležitý, protože jeho výstupem byl standard upravující vykazování podnikových kombinací jak v rámci IFRS, tak i U.S. GAAP. Na příkladech ukáží jak se postupuje při testování na zhoršení peněžotvorné jednotky obsahující goodwill.

a) testování na zhoršení peněžotvorné jednotky obsahující goodwill při existenci nekontrolního podílu (ztráta ze zhoršení je **plně pokryta** goodwillem)

K datu akvizice 1.1.2009 společnost X nabyla podílovou účast na společnosti Y ve výši 80% za protihodnotu 1750, což je fair value nabyvatelova podílu, protože neexistuje důkaz, že nešlo o směnu stejných hodnot.

Výpočet goodwillu

Fair value nabývané jednotky		2150
Fair value identifikovatelných čistých aktiv		1750
Goodwill celkem		400

Výpočet goodwillu přiřazenému nabyvatelovu podílu:

Fair value nabyvatelova podílu		1750
Podílová část	0,8	
Fair value identifikovatelných čistých aktiv	1750	
Podíl na fair value identifikovatelných čistých aktiv		1400
Goodwill nabyvatele		350

Výpočet goodwillu přiřazenému nekontrolnímu podílu:

Goodwill celkem		400
Goodwill nabyvatele		350
Goodwill nekontrolního podílu		50

Goodwill společnosti Y bude nutné testovat na zhoršení. Zpětně ziskatelná částka z užívání (čistá současná hodnota) k 31.12. 2009 činila 1630. Aktiva se odpisují rovnoměrně 10 let, zůstatková hodnota je rovna 0.

	Goodwill	Identifikovatelná čistá aktiva	Celkem
Účetní hodnota oprávek	400	1750	2150
Oprávký	-	175	175
Účetní hodnota	400	1575	1975
Zpětně získatelná částka	X	X	1630
Ztráta ze zhoršení			345

Jelikož je ztráta ze zhoršení peněžotvorné jednotky Y nižší než celkový goodwill, který jí byl přiřazen, bude část goodwillu i po jejím účetním zachycení nadále vykazována.

Přiřazení ztráty ze zhoršení peněžotvorné jednotky kontrolnímu a nekontrolnímu podílu

	Celkový	Kontrolní podíl	Nekontrolní podíl
Goodwill	400	350	50
Poměr v %	100	87,5	12,5
Ztráta ze zhoršení	345	301,875	43,125
Goodwill (zhoršený)	55	48,125	6,875

b) testování na zhoršení peněžotvorné jednotky obsahující goodwill při existenci nekontrolního podílu (ztráta ze zhoršení **není plně pokryta** goodwilllem)

Jedná se o opačnou situaci než v bodě a), tzn. ztráta ze zhoršení peněžotvorné jednotky by byla vyšší než jí přiřazený celkový goodwill, pak se výše vykazovaného goodwillu sníží na nulu a částku ze ztráty ze zhoršení, která by nebyla pokryta goodwilllem, by na poměrném základě byla přiřazena ostatním aktivům peněžotvorné jednotky.

Mějme stejné zadání jako v bodě a), jen zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky činí 1430.

Ztráta ze zhoršení peněžotvorné jednotky:

$$1975 - 1430 = 545$$

Přřazení ztráty ze zhoršení peněžotvorné jednotky kontrolnímu a nekontrolnímu podílu

	Celkový	Kontrolní podíl	Nekontrolní podíl
Goodwill	400	350	50
Poměr v %	100	87,5	12,5
Ztráta ze zhoršení	400	350	50
Goodwill (zhoršený)	0	0	0

Po umoření goodwillu nepokrytá ztráta ze zhoršení peněžotvorné jednotky:

$$545 - 400 = 145$$

Částka 145 bude na poměrném základě snižovat stávající účetní hodnoty jednotlivých aktiv spadajících do peněžotvorné jednotky.

Ztráta ze zhoršení pokryta goodwilllem	400
Ztráta ze zhoršení pokryta ostatními aktivy	145
Celková ztráta ze snížení peněžotvorné jednotky	545

Je patrné, že IFRS a U.S. GAAP se v testování na zhoršení hodnoty goodwillu, až tolik neliší. Jejich společné znaky jsou ještě více patrné na společném návrhu, který má tyto standardy sladit ještě více.

### 3.2.1.5. Vykázání goodwillu a jeho odpisování v rámci ČÚS

**Příklad** prodeje podniku s následným vykázáním goodwillu

Sjednaná kupní cena, která je stanovena v kupní smlouvě činí 2350.

Položka	Účet	Účetní ocenění	Znalecké ocenění
DNHM	013	250	200
DHM	022	1600	1900
Zásoby	112	120	110
Pohledávky	311	100	70
Závazky <sup>24</sup>	321	190	190
<b>Σ Majetek - závazky</b>		1880	2090

<sup>24</sup> uváděné částky značí hodnotu a ocenění

## Účetní dopady

položka	Částka	Má dátí	Dal
Závazek z titulu koupě	2350	015	372
DNHM	200	013	015
DHM	1900	022	015
Zásoby	110	112	015
Pohledávky	70	311	015
Závazky	190	015	321
<b>Goodwill</b>	260	015	

Tento vykázaný goodwill bude odepisován po dobu 60 měsíců rovnoměrným způsobem (čili roční odpis je ve výši  $260/60 \cdot 12 = 52$ ), tato doba je stanovena ZoÚ. Avšak ZDP uvádí, že goodwill se odepisuje po dobu 180 měsíců (roční odpis pak činí  $260/180 \cdot 12 = 173$ ). Takto vzniklý rozdíl je nutno vykázat v daňovém přiznání za příslušný rok. Tento problém nenastává u oceňovacího rozdílu, který má ke goodwillu hodně blízko. Zde oba zákony stanoví stejnou lhůtu odpisování, a to 180 měsíců.

Nutno říci, že odpisování goodwillu v českých podmínkách neodpovídá ve většině případů skutečně hodnotě goodwillu v tomto období. Proto se domnívám, že metoda používaná v rámci IFRS a U.S.GAAP (Test na zhoršení) je mnohem objektivnější a skutečnou hodnotu goodwillu vyjadřuje přesněji.

### 3.2.2. Problémy spojené s vykazováním goodwillu

Problémů, které mohou nastat při vykazování goodwillu je vícero. Pro ilustraci jsem vybral dva dle mého názoru nejčastější. A to problematiku odložené daně a problematiku vykazování goodwillu při převodu měn.

#### 3.2.2.1. Problematika odložené daně

Dle většiny daňových systémů není možné považovat snížení účetní hodnoty goodwillu za daňově uznatelný (odčitatelný) náklad při sestavování zdanitelného zisku. Pořizovací náklady goodwillu nejsou v těchto daňových legislativách odčitatelné ani tehdy, když se dceřinný podnik zbaví určitých podnikatelských aktivit, s kterými goodwill souvisí.

Daňová základna goodwillu je v těchto případech rovna nule. Rozdíly mezi účetní hodnotou goodwillu a nulovou daňovou základnou je zdanitelným přechodným rozdílem, avšak účetní standardizace běžně nepřipouští, aby byl uznán odložený daňový závazek, protože goodwill se vyčísluje jako residuum, přičemž uznání odloženého závazku by zvyšovalo účetní hodnotu goodwillu.

**Př. Odložený daňový závazek v souvislosti s počátečním uznáním goodwillu**

Pořizovací náklady byly vyčísleny na hodnotu 400. Posléze byla identifikovaná ztráta ze zhoršení goodwillu. Daňová základna goodwillu je 0. Dopady vykazování goodwillu jsou následující:

	Uznání goodwillu	Zhoršení goodwillu	GW po zhoršení
Účetní hodnota	400	-75	325
Daňová základna	0	0	0
Zdanitelný přechodný rozdíl	400	-75	325
Odložená daň	0	-	0

Odložený daňový závazek zdanitelného přechodného rozdílu, který se týká GW je uznán v rozsahu, který nevyplyvá z počátečního uznání goodwillu při podnikové kombinaci.

**Př.** Pořizovací náklady byly vyčísleny na hodnotu 400. Pořizovací náklady GW jsou daňově uznatelné po dobu 5 let, roční daňová sazba činí 20%.

	Uznání goodwillu	Zhoršení goodwillu	GW po zhoršení
Účetní hodnota	400	0	0
Daňová základna	400	80	320
Zdanitelný přechodný rozdíl	0	80	320
Odložená daň	0	-	16

### 3.2.2.2. Problematika vykazování goodwillu při převodu měn

Tento problém je spojen zejména s konsolidací účetních závěrek. Podstata problému spočívá v tom, zda bude pro tento účel goodwill považován za aktivum zahraniční dceřinné společnosti nebo za aktivum nabyvatele.

V případech, kdy goodwill považujeme za neoběžné aktivum dceřinného podniku a převádíme jej na měnu, v níž vykazuje skupina, je s ním nakládáno stejně jako s ostatními

neoběžnými aktivy. Z tohoto vyplývá, že v případech, kdy se neoběžná aktiva při převodu na jinou měnu přepočítávají kursem k datu účetní závěrky, je nutno přepočíst hodnotu goodwillu, který je vyčíslen měnou dceřinného podniku tímto závěrkovým kursem. V situacích, kdy se neoběžná aktiva při převodu na jinou měnu přepočítávají kursem k datu transakce, pak je i goodwill tímto kursem převeden, pokud již není přímo vyčíslen v měně, v níž vykazuje skupina.

**Př.** Převod goodwillu na měnu vykazování skupiny, když místní měna dceřinného podniku je i jeho funkční měnou

Společnost X nakoupila 70% podíl na americké společnosti. Americký dolar (USD) je pro společnost Y zároveň místní i funkční měnou. Fair value identifikovatelných aktiv nabývané dceřinné společnosti Y činí k datu akvizice CZK 1 500 tis. a identifikovatelné závazky CZK 700 tis. Pořizovací náklady akvizice jsou CZK 770 tis.

	<b>CZK/1 USD<sup>25</sup></b>
Datum akvizice	21
Datum účetní závěrky	19

Výpočet goodwillu (metoda koupě):

$$770\,000 - 0,7 \times (1\,500\,000 - 700\,000) = 210\,000 \text{ (CZK)}$$

Goodwill vyjádřený v měně nabývané jednotky Y:

$$210\,000 : 21 = 10\,000 \text{ (USD)}$$

Goodwill v USD přepočtený k datu účetní závěrky na CZK:

$$10\,000 \times 19 = 190\,000 \text{ (CZK)}$$

Kurové ztráta z přepočtu goodwillu:

$$210\,000 - 190\,000 = 20\,000 \text{ (CZK)}$$

---

<sup>25</sup> kurzy jsou pouze ilustrační

### Účetní dopady na konsolidovém základě:

	Má dáti	Dal
<i>K datu akvizice:</i>		
Peníze		770 000
Identifikovatelné aktiva	1 500 000	
Identifikovatelné závazky		700 000
Goodwill	210 000	
Menšinový podíl		240 000
<i>K datu účetní závěrky:</i>		
Goodwill		20 000
VH (kursová ztráta)	20 000	

### 3.2.3. Rozdíly v účetních závěrkách a jejich transformace

Vzhledem k členství České republiky v EU a příslušným směrnici EU a vzhledem k celosvětovému trendu sblížování národních účetnictví jednotlivých zemí z hlediska metodiky účtování tzv: **Mezinárodní harmonizaci účetnictví** vyvstává stále častěji potřeba českých podniků připravovat účetní závěrku podle Mezinárodních standardů pro finanční výkaznictví **IFRS** nebo obecně uznávaných účetních zásad v USA, **US GAAP**.

Tato tendence se projevuje zejména při přijímání účetních závěrek na kapitálových trzích podniků, které se ucházejí o zejména zahraniční kapitál.

Americké burzy a burzy ve východní Asii přijímají výkazy sestavené podle **US GAAP**. Evropské burzy přijímají výkazy sestavené podle Mezinárodních standardů pro finanční výkaznictví **IFRS**. Účetní závěrky sestavené podle Evropských účetních direktiv jsou považovány za dostatečné pro registraci, resp. kótování cenných papírů podniků na evropských trzích a jsou (až na některé odchylky) pro tyto podniky povinné.

Podniky, které jsou vlastněny zahraničním investorem musí sestavovat účetní závěrku kromě předpisů platných v příslušné zemi, také podle IFRS nebo US GAAP z důvodu srovnatelnosti účetních výkazů vlastníciho a vlastněného podniku a také možnosti zpracování jejich konsolidované účetní závěrky.

Mezinárodní harmonizace je tedy vynucena praxí za účelem zpřístupnění konzistentních informací na platformě kapitálových trhů a rozvoje celosvětového obchodu. Představuje požadavek, aby se obecná účetní pravidla, zásady a postupy používané v různých

zemích světa přibližovaly a účetní výkazy těchto zemí byly patřičně vzdělanému uživateli srozumitelné.

Sjednávání účetních principů probíhá na třech vzájemně ne zcela jednotných platformách: Směrnice rady Evropských společenství. Obecně uznávané účetní principy US GAAP. Mezinárodních standardů pro finanční výkaznictví IFRS.

Při porovnání těchto tří linií nadnárodní harmonizace účetnictví zaujímají přední pozici IFRS a US GAAP. Důvodem je, že tyto ucelené soubory standardů IFRS a US GAAP představují efektivní a rychlé řešení problémů společností operujících na kapitálových trzích. Standardy IFRS jsou (až na výjimky) zapracovány do direktiv EU. Deklarují koncepční rámec, ve kterém jsou vyjádřeny cíle, obsah a metody finančního účetnictví, mají vypracovány postupy, podrobné směrnice a vyjádření ke sporným otázkám, které mohou sjednotit přístupy k řešení problémů v členských zemích.

Pro správné provedení transformace z českého národního standardu do jiného standardu (např. IFRS nebo US GAAP) nebo naopak je nutná odborná znalost rozdílů mezi danými standardy, zejména v oblastech, které se týkají běžné, investiční i finanční činnosti dané účetní jednotky.

Obvyklý postup v těchto případech je ten, že je vedeno účetnictví (deník a hlavní kniha) a výkaznictví dle IFRS a zároveň je konvertováno účetnictví (deník a hlavní kniha) z IFRS do ČÚS za účelem zjištění základu pro výpočet daně z příjmů.

Ve své práci nastíním jen postup jak k transformaci přistupovat. Není možno se této problematice věnovat do podrobností, to by vydalo na samostatnou práci.

### **3.2.3.1 Transformace účetní závěrky sestavované podle české úpravy na účetní závěrku sestavenou dle IFRS**

**Tab 3.1. Transformace rozvahy na IFRS<sup>26</sup>**

#### **Aktiva**

<b>Ozn.</b>	<b>Aktiva</b>	<b>Převod na IFRS</b>	<b>Důvod rozdílu</b>
	<b>Aktiva celkem</b>		
<b>A.</b>	<b>Pohledávky za upsaný ZK</b>		
<b>B.</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>		

<sup>26</sup> Bohušová H., 2008: s. 283



B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	IAS 38	Odlišné vymezení DNHM a <b>goodwillu</b>
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	IAS 16, 17, 40 IFRS 5	Rozdíly ve vymezení DM, v oceňování, odpisování, v převedení majetku, který je předmětem pronájmu
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	IAS 32, 39	
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>		
C.I.	Zásoby	IAS 2, 11, 16	Rozdílné vykazování smluv o zhotovení, oceňování zásob vl. výroby, pojetí náhradních dílů
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	IAS 11, 12, 17	Jiná účetní hodnota u odložené daňové pohledávky z titulu IFRS, avšak daňové základy jsou stejné; vykazání pronajatého předmětu u fin. Leasingu jako pohledávku
C.III.	Krátkodobé pohledávky	IAS 12, 17	Jiná účetní hodnota u odložené daňové pohledávky z titulu IFRS, avšak daňové základy jsou stejné; vykazání pronajatého předmětu u fin. Leasingu jako pohledávku
C.IV.	Krátkodobý fin. Majetek	IAS 32, 39	
<b>D.I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>	<b>IAS 17</b>	U finančního leasingu není časové rozlišení nákladů, předmět je podle IFRS vykázán jako majetek

## Pasiva

Ozn.	Pasiva	Převod na IFRS	Důvod rozdílu
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>		
A.I.	Základní kapitál		
A.II.	Kapitálové fondy		
A.III.	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	IAS 2, 11, 16, 17, IAS 37, 38, 40, IFRS 5	
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období		

<b>B.</b>	<b>Cizí zdroje</b>		
B.I.	Rezervy	IAS 37	Eliminace rezervy na opravy
B.II.	Dlouhodobé závazky	IAS 12, 17	Jiná účetní hodnota u odloženého daňového závazku z titulu IFRS, avšak daňové základy jsou stejné.
B.III.	Krátkodobé závazky	IAS 12, 17	Jiná účetní hodnota u odloženého daňového závazku z titulu IFRS, avšak daňové základy jsou stejné.
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci		
<b>C.I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>	<b>IAS 17</b>	Časové rozlišení výnosů u finančního leasingu u pronajímatele podle IFRS zachycováno jako snížení pohledávky z leasingu a úrokový výnos.

**Tab. 3.2 Transformace výkazu zisku a ztráty na IFRS<sup>27</sup>**

<b>Ozn.</b>	<b>Položka výkazu zisku a ztráty</b>	<b>Převod na IFRS</b>	<b>Důvod rozdílu</b>
I.	Tržby za prodej zboží		
A.	Náklady vynaložené na prodej zboží		
+	Obchodní marže		
II.	Výkony		
B.	Výkonová spotřeba	IAS 2, 17	Odpisy dle IFRS nahrazují časové rozlišení nájemného u finančního pronájmu; významné náhradní díly jsou součástí pozemků, budov a zařízení dle IFRS
+	<b>Přidaná hodnota</b>		
C.	Osobní náklady		
D.	Daně a poplatky		
E.	Odpisy DNHM <sup>28</sup> a DHM <sup>29</sup>	IAS 16, 17, 36	Změna doby odpisování dle IFRS, odpisy DM pořízené finančním leasingem

<sup>27</sup> Bohušová H., 2008: s. 285

<sup>28</sup> dlouhodobý nehmotný majetek

<sup>29</sup> dlouhodobý hmotný majetek

III.	Tržby z prodeje DM a materiálu	IAS 16, IFRS 5	Zisk z prodeje dlouhodobého majetku
F.	ZC <sup>30</sup> prodaného DM a materiálu	IAS 16, IFRS 5	Ztráta z prodeje dlouhodobého majetku
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	IAS 37	Zrušení rezerv na opravy dlouhodobého majetku (nahrazené komponentní metodou odpisování)
IV.	Ostatní provozní výnosy		
H.	Ostatní provozní náklady		
*	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>		
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		
J.	Prodané CP a podíly		
VII.	Výnosy z DFM <sup>31</sup>		
VIII.	Výnosy z krátkodobého FM		
K.	Náklady z FM		
IX.	Výnosy z přecenění CP a derivátů		
L.	Náklady z přecenění CP a derivátů		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		
X.	Výnosové úroky		
N.	Nákladové úroky		
XI.	Ostatní finanční výnosy		
O.	Ostatní finanční náklady		
*	<b>Finanční výsledek hospodaření</b>		

<sup>30</sup> zůstatková cena

<sup>31</sup> dlouhodobý finanční majetek

Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	IAS 12	
**	<b>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</b>		
XIII.	Mimořádné výnosy	Zrušeno podle IFRS	
R.	Mimořádné náklady	Zrušeno podle IFRS	
*	<b>Mimořádný výsledek hospodaření</b>		
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>		

### 3.2.3.2 Účetní závěrka podle U.S. GAAP

Jak již bylo zmíněno dříve U.S. GAAP se orientuje na jiné uživatele než česká úprava. I z tohoto důvodu jsou požadavky na účetní závěrku jiné a mnohem větší. Dle U.S. GAAP by finanční zprávy měly poskytovat informace, které jsou důležité pro akcionáře, potenciální investory a věřitele. Finanční výkazy tak mají poskytovat informace, které umožní objektivní rozhodnutí o investicích nebo poskytnutí úvěru, dále ohodnotí budoucí peněžní toky a zobrazí stav majetku a závazků. Čtyřmi charakteristickými zásadami jsou dle US GAAP: zásada objektivní, zásada významnosti, zásada konzistence a zásada obezřetnosti.

Účetní jednotky nemají povinnost vést účetnictví dle U.S. GAAP, avšak většina tak činí, neboť je to nutno pro obchodování na burze s cennými papíry a i řada obchodních partnerů vyžaduje takto zpracované účetnictví. Vymezení obsahu finančních výkazů je ukotveno ve standardu SFAS 6, který udává 10 základních elementů, které musí finanční výkazy obsahovat:

- aktiva,
- závazky,
- kapitál,
- tržby,
- náklady,
- zisk za dané účetní období,

- zisk kumulovaný,
- investice majitele,
- vyplácení podílů na zisku,
- rozbor výsledku hospodaření.

## 4. Zhodnocení

Správně sestavená účetní závěrka, výroční zpráva a k tomu dobře vedené účetnictví poskytující nutné informace o současném i budoucím vývoji společnosti. To jsou výstupy, které požadují uživatelé těchto systémů. Podmínkou však je jednotný účetní systém, který naplňuje znaky srozumitelnosti, srovnatelnosti a hlavně pravdivosti těchto informací, které jsou uvedeny v účetních výkazech.

Mezi dva účetní systémy, které jsou mezinárodně nejvíce uznávány jistě patří IFRS a U.S. GAAP. Ačkoli jsou oba již zavedenými standardy, nejsou stále plně využívány na celém světě. Česká republika, a mnoho dalších evropských zemí, má své národní účetní systémy, které jsou pro ně závaznými pravidly a velice často bývají v rozporu s mezinárodními standardy. Samozřejmě je snaha tyto standardy přibližovat (harmonizovat).

Mezi první rozdíly můžeme zařadit samotnou podstatu jednotlivých standardů. Česká účetní legislativa je založena na pravidlech, kdežto U.S. GAAP nebo IFRS mají základ na principech. Provázanost české účetní a daňové základy bývá rovněž někdy problémem, proč je přijaté řešení založeno spíše na daňových ohledech než na přesném, pravdivém a poctivém zachycení transakce (příkladem mohou být např. zřizovací výdaje jako nehmotné aktivum, přecenění majetku na reálnou hodnotu) jako je tomu u mezinárodních standardů.

Za druhý problém se dá považovat rozdílná propracovanost jednotlivých účetních standardů. IFRS mnohdy poskytuje ve zkoumaných oblastech více způsobů jak danou záležitost vyřešit. A tak ponechávají poměrně dost prostoru pro subjektivní řešení. U.S. GAAP lze zase považovat za velice propracovaný systém. Ale i v U.S. GAAP lze nalézt volnější definice. Tou je např. vymezení nehmotných aktiv, které jsou vymezeny negativním způsobem. Standard tedy spíše uvádí, co za nehmotné aktivum považovat nelze, než-li opačně. Jako další příklad může také posloužit i ocenění nehmotných aktiv. Malé a možná i nevýznamné rozdíly mezi IFRS a U.S. GAAP jsou v ocenění nehmotných aktiv získaných koupí. Zde se shodují v ocenění pořizovací (kupní) cenou. Avšak IFRS stejně jako česká účetní pravidla dále přiznává možnost vedlejších nákladů jako jsou například cla a další, které se mohou rovněž stát součástí pořizovací ceny.

Velké odlišnosti mezi standardy můžeme naopak pozorovat při ocenění majetku vytvořeného ve vlastní režii. U.S. GAAP dovolují zahrnout do hodnoty takto vytvořeného nehmotného aktiva pouze finanční prostředky, které jsou přímo spojeny s právním ošetřením aktivace tohoto majetku. Tím vylučuje veškeré vlastní náklady, které jsou vynaloženy na jeho tvorbu. Tyto náklady jsou uznatelné jak podle českých účetních standardů tak dle IFRS.

Nechám na posouzení každého, jestli považuje za výhodu přesné určení pravidel, jako je tomu u české účetní legislativy. Česká účetní legislativa se přibližuje svojí podobou k IFRS a U.S.GAAP (např. co se definice goodwillu týká) a rozdíly jsou mnohdy pouze formálního charakteru.

#### **4.1. Výhody a nevýhody jednotlivých systému**

V rámci této a následující kapitoly 4.2. bych rád uplatnil vlastní názory na řešené problémy.

Výhody a nevýhody jednotlivých účetních systémů se smazávají. Je to především z důvodu, že česká účetní legislativa se přibližuje IFRS a IFRS mezitím podstupuje kroky ke sladění s U.S.GAAP. Výhody a nevýhody IFRS jsou posuzovány z pohledu české účetní legislativy. Kdežto výhody a nevýhody U.S. GAAP jsou porovnávány s IFRS a to z důvodu, že dle mého názoru není U.S. GAAP v České republice moc rozšířen.

##### **4.1.1. Výhody IFRS proti české účetní legislativě**

Nespornou výhodou IFRS je, že lze tyto účetní standardy považovat za srozumitelný účetní jazyk globálního trhu, tzn. IFRS je srozumitelné. S užíváním IFRS se společností otevírají brány na světové kapitálové trhy. Je to rovněž cesta jak snížit náklady a stát se plnohodnotným účastníkem mezinárodního trhu.

Vychází to z logického předpokladu. Pokud budou zahraniční uživatelé schopni snadno porozumět vašemu účetnímu výkaznictví, naskytne se větší šance, že budou také ochotni investovat finanční prostředky do vaší společnosti či s vámi obchodovat.

Z tohoto důvodu tolik společností na IFRS buď dobrovolně přechází, nebo je k tomu nuceno vládami svých států. Existence jednotného účetního systému na celém světě zvyšuje důvěru ve společnosti, které ho používají, a zlepšuje jejich schopnost získávat finanční prostředky. Umožňuje také nadnárodním skupinám používat ve všech dceřiných společnostech jednotné účetnictví, což může zlepšit vnitřní komunikaci, kvalitu manažerského výkaznictví a rozhodování v rámci celé skupiny. Vyšší přesnost a konzistentní interpretace účetních informací v rámci IFRS také usnadňuje pořízení a prodej majetku.

Konkurence na mnoha trzích stále roste. IFRS umožňují, aby se společnosti po celém světě porovnávaly se svými konkurenty a aby investoři a další zainteresované subjekty srovnávali výkon jednotlivých společností. Společnosti, které nebudou schopny poskytnout

srovnatelné informace, budou v nevýhodě a jejich schopnost získat nový kapitál a zvyšovat hodnotu pro akcionáře může být ohrožena.

Za další výhodu lze považovat, že IFRS na rozdíl od české účetní legislativy není propojeno s daňovou legislativou. Je to z důvodu, že IFRS slouží jiným skupinám uživatelů, než státní správa a mohou tak být aplikovány naprosto nezávisle na daních. Většina daňových zákonů obsahuje řadu výhod. Výstup, který pak závěrky společností poskytují, bývá pesimističtější, z důvodu využití daňových výhod, než zpráva sestavená bez ohledu na daně. Proto firmy, jenž předkládají účetní závěrku sestavenou podle české účetní legislativy, mívají často vyšší náklady na kapitál než firma, která předloží zprávu sestavenou podle IFRS, zvláště pokud se bere na vědomí skutečnost, že zprávy podle české účetní legislativy se tvoří pro jednotlivé právnické osoby, zatímco zprávy podle IFRS pro konsolidované celky (a proto mohou zahrnovat výsledky i těch jednotek, které shodou okolností podnikají v zemích s nízkou daňovou zátěží).

Za výhodu, která se týká goodwillu považují testy na zhoršení hodnoty. Tyto testy vyjadřují skutečnou hodnotu goodwillu mnohem objektivněji než je to v České republice, kde používáme odpisování goodwillu. Dostáváme tak sice hodnotu goodwillu do nákladů, ale vůbec to nevyjadřuje jeho skutečnou hodnotu.

#### **4.1.2. Nevýhody IFRS proti české účetní legislativě**

Možná by se mohlo zdát, že IFRS jsou naprosto ideální účetní systém plný výhod a nenesoucí sebou žádné nevýhody.

Přechod na IFRS není samozřejmě zadarmo a je s ním spojena řada nákladů. Samozřejmě i samotné pochopení IFRS a orientace v něm zabere pro změnu čas. Nutné zaškolení pracovníků. Ač se to možná nezdá, IFRS jsou náročné. IFRS nelze chápat jen jako změnu účetních pravidel. Nýbrž jako úplně nový způsob měření výkonnosti podniku, zcela nová účetní hlediska, která je nutno v rámci organizace implementovat. Se zavedením IFRS také přichází změna způsobu práce a strategického řízení.

Také informace, které budou vykazovány podle IFRS se mohou do značné míry odlišovat od informací, které byly vykazovány podle české účetní legislativy. Největší rozdíly jsou zřetelné při účtování o finančních nástrojích, podnikových kombinacích a dalších.

Přechodem na IFRS rovněž vznikají často vlivy na mnoho dalších oblastí:

- životaschopnost produktů,
- kapitálové nástroje,



- zaměstnanecké požitky,
- deriváty.

Přechod na IFRS rozhodně nelze považovat za formální operaci či jednoduchý proces. Je to složitý proces, který klade vysoké nároky na vedení podniku, zdroje a čas.

#### **4.1.3. Výhody a nevýhody U.S.GAAP proti IFRS**

Ačkoli se někdy může zdát, že USA je tu jen sama pro sebe a neregistruje okolní svět, tak tomu, tak není. I v USA si uvědomují jak je důležité, aby účetní závěrky byly srovnatelné. I oni si uvědomují výhody, které by přinesl případný přechod na IFRS.

Výhodou číslo jedna je, že s IFRS se otvírají nové trhy. S tím jsou spojeny přes hraniční investice, větší likvidita jednotlivých trhů, nižší náklady na kapitál atd. Podstatným znakem či výhodou je již zmiňovaná srovnatelnost, kterou jistě vyžaduje velké množství investorů. S kvalitnějšími informacemi je spojena i efektivnější alokace kapitálu. Standard sice sbližuje národní systémy jednotlivých zemí, ale i tak jim ponechává určitý prostor pro vlastní úpravu, a tak může někdy nastat, že srovnatelnost může být ohrožena.

Nejsem si jist, jestli je následující výhoda či nevýhoda, každopádně U.S. GAAP je tvořeno velice detailně. Naproti tomu IFRS má širší pojetí standardů a dává tak větší prostor pro samostatný výklad.

Přestože se oba systémy snaží o sbližování, aby si byly více podobny, existují základní oblasti, kde se rozdíly pořád vyskytují:

- uznávání výnosů,
- fair value,
- konsolidace,
- finanční závazky,
- share-based payment.

Další výhodou je jistě úspora nákladů pro nadnárodní společnosti. Ačkoli prvotní náklady nutné na přechod k IFRS jsou vysoké (přizpůsobení počítačových systému, vzdělávání zaměstnanců, najímání externích specialistů a konzultantů atd.). Tyto náklady způsobují, že přechod na IFRS se v krátkém období nejeví až tak výhodně. V dlouhém horizontu pak můžeme sledovat úsporu nákladů. Však ve vzduchu visí otázka, zda menší společnosti tyto náklady ustojí.

#### **4.1.4. Výhody a nevýhody ČÚS**

Výhody a nevýhody české účetní legislativy se hodnotí docela těžce. Protože česká účetní legislativa se více a více přibližuje Mezinárodním standardům účetní výkaznictví, a tak se tyto rozdíly vytrácejí. Již po vstupu České republiky do EU se staly IFRS pro některé účetní jednotky závaznými. Týkalo se to účetních jednotek, které byly emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Tyto jednotky měly povinnost vést účetnictví podle IFRS a sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, účetní závěrku, výroční zprávu. Ostatní jednotky si mohly vybrat zda IFRS využijí či nikoli. Od vstupu do EU se naše účetní legislativa pořád IFRS přibližuje.

Avšak v oblasti nehmotného majetku nebo konkrétněji goodwillu jsou pořád patrné značné a podstatné odlišnosti v chápání. Jedná se o samotné vymezení goodwillu, uznávání a také o přístup jakým zohledňovat snížení hodnoty goodwillu.

Tuto nevýhodu nebo spíš nedokonalost ČÚS jsem ve své diplomové práci zmiňoval již mnohokrát. Odpisování nehmotného majetku (potažmo goodwillu) prošlo v České republice značným vývojem, ale proti postupu, s kterým se můžeme setkat v nadnárodních standardech je odpisování neobjektivní.

Každoroční odpisování bez ohledu na skutečnou hodnotu goodwillu se dle mého názoru snad ani nedá porovnat s testováním na snížení hodnoty. Které mi přijde „mnohem“ spravedlivější a naplňuje víc základní zásady účetnictví.

Výhodou české účetní legislativy je jistě, že pro české společnosti je již dobře známá a přechod na jiný systém by znamenal značné nároky na nové vzdělávání a školení. Do jaké míry lze toto považovat za výhodu? Ano, odpověď je sporná. Přece jenom přechodem na IFRS se otevírají organizacím nové příležitosti. Takže lpění na starých zažitých věcech nemusí být vždy k prospěchu věci.

#### **4.2. *Vlastní názor na uplatnění jednotlivých systému v budoucnosti***

Významným pro vývoj IFRS a U.S. GAAP se stal rok 2002, kdy se FASB a IASB dohodli na vytvoření vzájemně sladěných účetních standardů, které budou moci být použity pro národní i mezinárodní finanční reporting. V rámci tohoto projektu byla dohodnuta i spolupráce na vytváření nových společných pravidel a samozřejmě úprava současných standardů do kompatibilní podoby.

Aby bylo dosaženo kýženého výsledku muselo být upraveno několik oblastí U.S.GAAP. Mezi společné projekty platné pro IFRS i U.S.GAAP můžeme zařadit např.

podnikové kombinace (definitivní podoba tohoto standardu vstoupila v platnost 1.1.2007), konsolidace, komplexní návod pro použití reálné hodnoty atd. Co se vývoje těchto dvou systémů týká, tak lze říci, že vývoj zaznamenáváme spíše u IFRS, které prošlo a prochází častější úpravou svých standardů a přibližuje se tak U.S.GAAP.

Kromě procesu konvergence (jak je často toto přibližování odborné literatuře označováno) je nutné si povšimnout, že v USA dochází i k řadě dalších opatření, které mají a budou mít vliv na „význam“ jednotlivých účetních standardů. Roku 2007 např. Komise pro cenné papíry rozhodla, že zahraniční společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na americké burze, již nemají povinnost provádět převod účetních závěrek sestavovaných dle IFRS na účetní závěrky sestavené podle pravidel U.S.GAAP. Rozhodnutí nabylo účinnosti následujícího roku čili 2008 a vztahuje se na účetní závěrky, které byly sestavovány za období které končilo po listopadu 2007 (období, kdy byl tento návrh přednesen).

V rámci procesu sbližování IFRS a U.S. GAAP se IASB hodlá aktivně radit a hledat podporu u vydavatelů národních standardů. Sbližování IFRS a U.S. GAAP tak v konečném důsledku podtrhuje další významný krok, který IASB učinila za účelem vytvoření skutečně globálního souboru účetních standardů v případě navázání spolupráce s vydavateli národních účetních standardů. Pokud se při formulování mezinárodních účetních pravidel bude nadále vycházet z toho nejlepšího, co je obsaženo v U.S. GAAP, IFRS a národních účetních standardech, budou mít světové kapitálové trhy k dispozici takový soubor účetních standardů, kterému budou investoři moci plně důvěřovat.

Za další průlomový krok lze jistě považovat možnost předkládat finanční výkazy, které byly sestaveny podle IFRS i americkým společnostem. V roce 2011 by byly povoleny dobrovolně a od roku 2014 pak povinně nařízeny pro všechny veřejně obchodovatelné společnosti. Alespoň tak to prezentovala SEC ve své upravené verzi plánu pro přechod na IFRS.

Je evidentní, že do budoucna se neobejdeme bez existence jednotného globálního systému pro reportování finančních výsledků. A nutno říci, že by to bylo jedině dobře. Řadě firem by tak jistě odpadly starosti a hlavně náklady. Výrazně by se snížily transakční náklady pro mezinárodně působící společnosti. Velké zjednodušení a přehlednost by to skýtalo jak pro účetní tak i pro auditory a v neposlední řadě i pro uživatele finančních informací, kterými bývají nejčastěji investoři.

Na druhou stranu je nutné vzít v potaz, že tento přechod amerických firem na IFRS není rovněž zadarmo a přinesl by americkým společnostem nemalé náklady, což v době, kdy se ještě řada firem vzpamatovává z ekonomické krize, není zrovna lákadlem.

I přes to si myslím, že do budoucna IFRS nahradí systém U.S.GAAP. A co se týká české účetní legislativy, tak ta se postupně přibližuje více a více IFRS, ať už z povinnosti nebo dobrovolně. Ale nemyslím si, že by zanikla a v České republice bychom se řídili podle IFRS, ale člověk si nemůže být nikdy jist.

### **4.3. Co bych změnil?**

Již teď, v době kdy píšu tyto řádky jistě velké skupiny odborníků a odborné veřejnosti uvažují nad podobnou otázkou. Proces sladování je v plném proudu a myslím, že již za nějakou, nedokáži přesně specifikovat jak dlouhou dobu nebude minimálně mezi Mezinárodními standardy finančního výkaznictví (IFRS) a Všeobecně uznávanými účetními principy (U.S. GAAP) žádný rozdíl. A myslím si, že by tak tomu bylo jediné dobře. Jediný účetní systém by jistě odstranil odlišnosti, které mohou často vést k problémům.

Co se týká české účetní legislativy, tak tam jsem již změnu, kterou bych osobně provedl zmínil několikrát. Je to pořád dokola omílané téma s vykazováním změny hodnoty goodwillu. Čili přechod nebo změna chcete-li z metodiky každoročního odpisování goodwillu do nákladů na metodu zachycování případného snížení hodnoty prostřednictvím testování na zhoršení této hodnoty.

Myslím si, že přechod na tento postup by byl určitě k prospěchu věci a hlavně by zohledňoval skutečnou hodnotu goodwillu. Na druhou stranu, s tímto případným přechodem by byly jistě spjaty určité problémy. Přece jen, odpisování nehmotného majetku, potažmo goodwillu je v České republice zažito již mnoho let.

## 5. Závěr

Když jsem si vybral téma své diplomové práce, vůbec jsem netušil kolik nových věcí se dozvím a na druhou stranu i kolik toho vím a to především v oblasti zabývající se goodwillem z pohledu české účetní legislativy, které jsem získal během dosavadního studia. Myslím, že čas věnovaný této práci byl pro mě jistě přínosem, avšak informací, které jsou dostupné k tomuto tématu je tolik, že času by bylo zřejmě potřeba ještě více. Snažil jsem se zaměřit na nejdůležitější problémy a věřím, že se mi to povedlo.

V první kapitole jsem se věnoval goodwillu z pohledu Českých účetních standardů, IFRS i U.S.GAAP. Zaměřil jsem se především na obsahové vymezení samotného goodwillu, na způsob vykazování a odpisování, resp. testování na zhoršení hodnoty (IFRS, U.S.GAAP).

Druhá kapitola byla věnována vymezení nejdůležitějších rozdílů mezi těmito systémy a následně praktickým příkladům, na kterých jsem měl za cíl ukázat jak se postupuje při odpisování goodwillu podle české účetní legislativy a jaký postup náleží při testování na snížení hodnoty v IFRS či U.S.GAAP. Věnoval jsem se také nejdůležitějším problémům souvisejícím s vykazováním goodwillu. A to vzniku odložené daně a převodu vykazované goodwillu na jinou měnu. Také jsem nastínil jakým způsobem transformovat účetní závěrky.

V třetí kapitole pak zmiňuji, v čem vidím problémy jednotlivých systémů a jejich budoucnost.

V mnohém mi při vypracovávání mé diplomové práce pomohla odborná literatura, připomínky oponenta Ing. Ivany Jančíkové a vedoucí mé diplomové práce prof. Ing. Violy Šebestíkové, CSc., kterým touto cestou děkuji za pomoc.

Cílem práce bylo porovnat chápání a vykazování goodwillu v jednotlivých systémech, porovnat nejzákladnější odlišnosti a nastínit možné cesty transformace účetních závěrek. Myslím si, že cíl, který jsem si stanovil, jsem také dokázal splnit, do jaké míry se mi to podařilo však nechám na úsudku odborníků.

## Seznam použité literatury

### Knižní literatura

BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS : vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1.vydání. Praha: Aspi, 2008. 370 s. 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. 978-80-251-1950-1.

KAVŘÍK, Z. *Přehled novel IFRS účinných od roku 2009*. 1. vydání. Praha: Komora auditorů České republiky, 2008. 40 s. 978-80-86679-12-9.

KOLEKTIV AUTORŮ, *Účetní souvztáhnosti 2008-2009*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2008. 400 s. 978-80-7357-338-6.

KRUPOVÁ, L. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vydání. Praha: 1.VOX, 2009. 804 s. 978-80-86324-76-0.

MLÁDEK, R. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP. 1 díl*. 3. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2005. 415 s. 80-7201-519-2.

MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vydání. Praha: Leges, 2009. 352 s. 978-80-87212-13-4.

SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, české účetní standardy – postupy účtování pro podnikatele 2008*. Olomouc: ANAG, 2008. 351 s. 978-80-7263-439-2.

VOJÁČKOVÁ, H., LOJA, R. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1. vydání. Praha: Balance, 2005. 325 s. 80-86371-48-4.

VOMÁČKOVÁ, H. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. 4. vydání. Praha: Bova Polygon, 2009. 560 s. 978-80-7273-157-2.

ZELENKA, V. *Goodwill: Principy vykazování v podniku*. 1.vydání. Praha: Ekopress, 2006. 232 s. 80-86929-22-1.

ŽIDLICKÁ, R., STROUHAL, J., KNAPOVÁ, B. *Účetnictví 2009 – velká kniha příkladů*. 1.vydání. Brno: Computer Press, 2009. 656 s. 978-80-251-2425-3.

### **Odborné časopisy**

CARDOVÁ, Z. *K jednomu problému aplikace IFRS v malých a středních podnicích*. Český finanční a účetní časopis, 2007, roč. 2, č. 1. s. 82-85. ISSN1802-2200.

HANKE, J., PLACHÁ, D., HRDÝ, M. *Výzkum v oblasti IAS/IFRS – komparace řešení účetního systému IAS/IFRS s účetním systémem podle práv*. Český finanční a účetní časopis, 2007, roč. 2, č. 4. s. 36-52. ISSN1802-2200.

JUREČKA, J. *Parciální versus integrované pojetí duševního vlastnictví při oceňování majetku*. Český finanční a účetní časopis, 2008, roč. 3, s. 86-93. ISSN1802-2200.

MAŘÍK, M. *Účetnictví podle mezinárodních standardů a náklady kapitálu – stav empirických výzkumů*. Český finanční a účetní časopis, 2007, roč. 2, č. 2. s. 73-78. ISSN1802-2200.

MEJZLÍK, L. *Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek do IFRS*. Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 1. s. 84-92. ISSN1802-2200.

MÜLLEROVÁ, L. *Proces harmonizace účetního výkaznictví v Evropské unii*. Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 2. s. 8-14. ISSN1802-2200.

ROUBÍČKOVÁ, J. *Přijmutí IAS v Evropě*. Český finanční a účetní časopis, 2007, roč. 2, č. 2. s. 79-81. ISSN1802-2200.

VAŠEK, L. *Pravidla vykazování a oceňování nehmotných aktiv podle IAS 38*. Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 4. s. 77-94. ISSN1802-2200.

### **Články v elektronické podobě**

DELOITTE. *Analýza snížení hodnoty a hlavní rozdíly mezi US GAAP a IFRS*. *Účetní zpravodaj* [online]. 2009 [cit. 2010-01-18]. Dostupný z WWW: <<http://www.deloitte.com/cz/bulletiny/ucetni-zpravodaj/0903>>.

DELOITTE. Jak vykazovat odpisy oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. *Účetní zpravodaj* [online]. 2009 [cit. 2010-01-18]. Dostupný z WWW: <<http://www.deloitte.com/cz/bulletiny/ucetni-zpravodaj/0903>>.

MFČR. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění. *Finanční zpravodaj MF ČR 11-12/2003* [online]. 2003 [cit. 2009-12-20]. Dostupný z WWW: <[http://www.businessinfo.cz/files/2005/070208\\_FZ-MFCR-11-12-1-2003.pdf](http://www.businessinfo.cz/files/2005/070208_FZ-MFCR-11-12-1-2003.pdf)>.

TUMPACH, M. Návrh pokynů pro oceňování dlouhodobého nehmotného majetku pro účely IFRS [online]. 2009 [cit. 2009-12-13]. Dostupný z WWW: <<http://www.dashofer.cz/0/0/100/navrh-pokynu-pro-ocenovani-dlouhodobeho-nehmotneho-majetku-pro-ucely-ifrs-cid208935/?wa=WWW09IX&&il=1>>.

TUMPACH, M. Přehled praktických dopadů komplexní novely standardů IFRS [online]. 2008 [cit. 2009-11-08]. Dostupný z WWW: <<http://www.kursy.cz/2/2/odborne-prispevky-dane-a-ucetnictvi/prehled-praktickych-dopadu-komplexni-novely-standardu-ifrs-cid202223/>>.

ZOUHAR, J., KRÍŽ, P. Kdo s koho? IFRS versus US GAAP?. *Ekonom* [online]. 2007 [cit. 2010-04-18]. Dostupný z WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/clanky-2007/kdo-s-koho-ifrs-versus-us-gapp.jhtml>>.

## **Standardy, vyhlášky a zákony**

České účetní standardy

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

U.S. GAAP

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 586/1992 Sb., Zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů



## Seznam zkratk

AICA	Americký svaz účetních
CAP	Výbor pro účetní postupy
ČÚS	České účetní standardy
FV	fair value
GW	goodwill
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů
IASCF	Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy
IFAC	Mezinárodní federace účetních
IFRIC	Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví
IFRS	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
SAC	Poradní sbor
SEC	Komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy
U.S. GAAP	Všeobecně uznávané mezinárodní standardy
ZoÚ	Zákon o účetnictví

## **Seznam použitých tabulek**

**Tab. 2.1 Způsoby ocenění nehmotného majetku**

**Tab. 2.2 Doba odpisování nehmotného majetku**

**Tab. 3.1 Transformace rozvahy na IFRS**

**Tab. 3.2 Transformace výkazu zisku a ztráty na IFRS**

# Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce.  
Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne .....

.....  
Bc. Tomáš Blokeš

Adresa trvalého pobytu studenta:

Hradecká 20, 746 01 Opava

## **Seznam příloh**

**Příloha č. 1 Přehled Českých účetních standardů**

**Příloha č. 2 Přehled Mezinárodních účetních standardů**